



Ethique et indépendance interne : une nouvelle dimension de l'indépendance de l'auditeur légal

Olivier Charpateau

► To cite this version:

Olivier Charpateau. Ethique et indépendance interne : une nouvelle dimension de l'indépendance de l'auditeur légal. 32ème congrès annuel de l'Association Francophone de Comptabilité, May 2011, Montpellier, France. halshs-00613297

HAL Id: halshs-00613297

<https://shs.hal.science/halshs-00613297>

Submitted on 4 Aug 2011

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

ETHIQUE ET INDEPENDANCE INTERNE : UNE NOUVELLE DIMENSION DE L'INDEPENDANCE DE L'AUDITEUR LEGAL

**Olivier Charpateau, Maître de conférences, Université Paris-Dauphine - DRM (UMR
CNRS 7088), olivier.charpateau@dauphine.fr**

Résumé : cette recherche empirique présente une nouvelle dimension de l'indépendance de l'auditeur légal : l'indépendance interne. La recherche s'est essentiellement intéressée aux pressions des clients et du marché, c'est-à-dire à une forme d'indépendance externe. Ceci postule implicitement que la structure organisationnelle de l'audit légal soit parfaitement efficace pour définir et mettre en œuvre ce qui doit être fait. En s'appuyant sur les travaux en psychologie et en décision éthique, nous présentons une expérience de laboratoire pour deux catégories d'auditeurs légaux. Les résultats montrent que l'auditeur peut être influencé par ses pairs, le menant à prendre des décisions à contre-sens de la réglementation applicable. Le concept d'indépendance interne est alors discuté.

Mots clés : indépendance auditeur, indépendance interne, audit légal, expérience de laboratoire, éthique.

Abstract: This research presents a new dimension of the auditor independence: the internal independence. Research has focused on clients and market pressures as kinds of external independence. This postulates that the organizational structure of legal audit is perfectly efficient and able to define and set up the requirements for quality of audits. Based on psychological and ethical decision researches, we present an experience for two categories of legal auditors. The results show that the auditor is dependent on his peers, leading him to take decisions incompliant with rules. The concept of internal independence is discussed.

Key words: auditor independence, internal independence, legal audit, laboratory experience, ethics.

L'indépendance de l'auditeur fait l'objet de recherches depuis près de 50 ans. Elle est systématiquement mobilisée, tant par les chercheurs que par les législateurs et les praticiens, pour expliquer la capacité de l'auditeur à mener une mission de qualité. De Angelo (1981) définit cette dernière comme « la probabilité qu'un auditeur découvre une infraction dans le système comptable du client et qu'il révèle simultanément compte de cette infraction ». Deux approches de l'indépendance sont régulièrement traitées : l'indépendance de réelle et l'indépendance perçue. Nous nous penchons sur l'indépendance réelle. La relation entre la qualité et l'indépendance alors peut alors se traduire comme la capacité de l'auditeur à résister aux pressions susceptibles de limiter la révélation des erreurs constatées. Cette relation est reprise et précisée par les autorités de tutelle des commissaires aux comptes français (Haut Comité du Commissariat aux Comptes 2005-a) :

« Le commissaire aux comptes doit être indépendant de la personne ou de l'entité dont il est appelé à certifier les comptes. L'indépendance du commissaire aux comptes se caractérise notamment par l'exercice en toute liberté, en réalité et en apparence, des pouvoirs et des compétences qui lui sont conférés par la loi. »

Cette relation dyadique entre le commissaire aux comptes (CAC) et le client, a mené les recherches à se focaliser sur l'indépendance des dirigeants de cabinets (Farmer et al 1987). Parallèlement, la législation sur le commissariat aux comptes autorise le commissaire aux comptes à s'entourer de toutes les personnes qu'il juge nécessaires à la bonne fin de sa mission. Les cabinets, en accroissant leur activité, recrutent des salariés qui ne sont pas nécessairement commissaires aux comptes. Mais au sein de l'équipe ainsi constituée, le CAC reste le seul à détenir l'autorité de signature du rapport final. En d'autres termes, il reste le seul responsable légal de la mission. Or, en déléguant une part du travail d'organisation, de management et de contrôle, le CAC doit, d'une part, s'assurer de la compétence de ses collaborateurs, c'est-à-dire leur capacité à détecter des erreurs dans les comptes de l'audité, et d'autre part, s'assurer de l'indépendance de ceux-ci. Cette relation de délégation est explicite dans le code de déontologie du H3C :

« Le commissaire aux comptes doit posséder les connaissances théoriques et pratiques nécessaires à l'exercice de ses missions. Il maintient un niveau élevé de compétence, notamment par la mise à jour régulière de ses connaissances et la participation à des actions de formation. Le commissaire aux comptes veille à ce que ses collaborateurs disposent des compétences appropriées à la bonne exécution des tâches qu'il leur confie et à ce qu'ils reçoivent et maintiennent un niveau de formation approprié. Lorsqu'il n'a pas les compétences requises pour réaliser lui-même certains contrôles indispensables à l'exercice de sa mission, le commissaire aux comptes fait appel à des experts indépendants de la personne ou de l'entité pour les comptes de laquelle leur concours est requis. » (Haut Comité du Commissariat aux Comptes 2005-b)

Mais l'indépendance réelle exigée du commissaire aux comptes se retrouve-t-elle dans les équipes d'audit ? En effet, si le CAC, ou la ligne hiérarchique, est tenté de ne pas divulguer une erreur constatée, comment les auditeurs de l'équipe réagissent-ils ? L'auditeur est-il

influencé dans sa pratique courante par des phénomènes de groupe, des informations ou des comportements de ses pairs et de sa hiérarchie qui pourraient l'amener à ne pas dévoiler des éléments dont il a pleinement conscience de l'impact sur la qualité de l'audit ? La réponse permettrait de compléter l'approche systémique de l'indépendance des auditeurs légaux proposée par Ben Saad et Lesage (2007). La capacité à résister à des pressions et des influences du groupe de travail dont dépend l'auditeur est étudiée sous l'angle de l'éthique. En effet, l'auditeur aura alors à définir la priorité entre son jugement professionnel et la pression du groupe social dans lequel il se trouve, c'est à dire favoriser ce qu'il considère comme bien au risque d'être en confrontation avec celles et ceux qui ont du pouvoir sur son emploi. Nous avons mobilisé deux populations d'auditeurs légaux, et mis en œuvre une expérience de laboratoire. La première partie est consacrée à une présentation des fondements théoriques et empiriques de la recherche, justifiant la question de l'indépendance interne de l'auditeur. Nous en déduisons les hypothèses de recherche. La seconde partie détaille le protocole expérimental. La troisième partie est consacrée aux résultats de l'expérience. Enfin, dans une quatrième partie, nous discutons les résultats obtenus.

1. L'auditeur sous influence interne : un état de l'art.

L'éthique et l'indépendance au regard du client ont été régulièrement mises en rapport (Arnold et al 2001; Prat dit Hauret 2000), la première justifiant en partie la seconde. Une revue de littérature des courants de philosophie morale permet de construire une définition de l'éthique comme étant le système de valeurs personnelles qu'un individu adopte et qui le guide dans ses actions au regard de ce qu'il pense être bien ou mal, juste ou injuste, bon ou mauvais. Ces valeurs fondamentales relèvent du dogme, c'est-à-dire de la croyance individuelle dans leur réalité mais ne peuvent en aucun cas être démontrées (Gregoire 1967, p.1-2). Les éthiques individuelles sont donc irréfutables. Il n'est alors pas possible de juger l'éthique d'un individu. En effet ce serait un jugement de valeurs incompatible avec une approche scientifique. Il est en revanche possible de chercher à comprendre comment les valeurs de l'individu, son éthique, influencent son comportement, et comment les éléments de contexte peuvent raisonner avec ces valeurs. Deux courants théoriques majeurs peuvent alors être mobilisés pour aborder le rôle de l'influence des pairs sur la décision de l'auditeur lorsque l'éthique est mise en jeu.

1.1 Le cadre théorique classique

L'éthique de l'auditeur a été fréquemment étudiée sous un angle légaliste, c'est à dire, comme devant respecter les règles professionnelles prédéfinies. Dans le même temps, l'indépendance de l'auditeur vis-à-vis du client, doit lui permettre de mettre en œuvre ces mêmes règles professionnelles, qui dans le cas français ont force de droit puisque promulguées par décret. La présence, dans les deux cas, d'un référentiel légal a pour conséquence de mettre en œuvre assez légitimement la théorie du Développement Moral Cognitif (DMC) de Kohlberg pour étudier le rapport entre éthique et indépendance. Kohlberg (1969) a décrit un développement de l'individu sous son aspect éthique, suivant le principe de rationalité, de séquentialisme et de non régression du développement de l'intelligence de Piaget à partir de 1928 (Piaget 1928 ; Piaget 1932). Le DMC permet à Kohlberg (1976) de décrire comment l'individu élabore sa

relation aux règles nécessaires à la vie en société. Trois stades principaux se succèdent. Le stade conventionnel signifie que l'individu admet les règles comme nécessité à la vie en groupe. Le stade pré conventionnel signifie que l'individu n'admet pas la règle pour ce qu'elle est et qu'il ne l'applique que parce que la sanction est supérieure au bénéfice qu'il tire de la transgression. Au stade post conventionnel, l'individu admet la nécessité de la règle, mais peut prendre du recul par rapport à elle et la transgresser s'il la juge inadaptée. Il n'est pas possible d'outre passer un stade, ni de revenir à un stade antérieur. En revanche, tous les individus n'atteignent pas le stade conventionnel ou le stade post conventionnel. Suivant cette théorie, un outil de mesure du Développement Moral Cognitif (le Defining Issues Test - DIT) permet d'évaluer le stade auquel l'individu se situe (Rest et al 1969). La relation entre le DIT et l'indépendance chez les auditeurs légaux est parfois présente (Prat dit Hauret 2003) et parfois absente (Charpateau 2007). La relation n'est ni linéaire ni systématique (Schatzberg et al 2005). Peu de recherches ont traité de la relation entre le DIT, le discours des pairs et la décision d'audit. Une seule recherche montre que le discours avec les pairs produit un effet négatif sur la conformité aux règles applicables et que ce résultat est décorrélié du Développement Moral Cognitif mesuré par le DIT (Thorne et Hartwick 2001). Or, il s'agit bien d'un élément de contexte relevant du champ éthique et venant influencer la décision de l'auditeur sans que cela soit relié au DMC.

Nous en déduisons l'hypothèse H1 : il n'y pas de relation entre le Pscore identifié par le DIT et la conformité de la décision.

Une raison pouvant expliquer ces résultats réside dans la théorie centrale mobilisée et dans l'outillage de mesure. En effet le Développement Moral Cognitif a fait l'objet d'extensions régulières depuis son modèle central de Rest et al en 1969. Parmi elles, les phénomènes contextuels pouvant influencer la décision de l'individu n'ont cessé d'être mobilisés. C'est tout particulièrement Jones (1991) qui introduit le concept d'Intensité Morale comme facteur influençant le processus de décision. L'Intensité Morale est modélisée sous la forme de six facteurs pouvant se combiner : la magnitude des conséquences (somme des conséquences positives et négatives de la décision), le consensus social (acceptabilité sociale de la décision), la concentration des effets (nombre de personnes touchées par les conséquences de la décision), la probabilité des effets, la proximité des effets (dans le sens affectif et non géographique) et l'immédiateté temporelle des effets (délai entre la décision et les conséquences constatées). Une revue de littérature des recherches ayant empiriquement testé l'Intensité Morale (Jaffrey et Pasternak 2006), montre qu'à l'exception de deux études, le consensus moral est systématiquement mobilisé par le sujet lors de la prise de décision. Enfin, dans le cadre d'une analyse de la pertinence des cinq facteurs explicatifs de l'Intensité Morale, le consensus social est apparu comme central avec la magnitude des conséquences et la proximité, alors que les autres facteurs n'ont pas d'impact (McMahon et Harvey 2006). Dans l'ensemble des recherches, l'Intensité Morale, et donc le consensus social, est un élément favorable à la prise de décision en conformité avec le droit applicable à la situation. Selon Jones (1991), le consensus social est un élément complémentaire de la prise de décision rationnelle. Dans ce cas, le consensus social doit être corrélé à la conformité de décision. Mais cette proposition fait l'hypothèse que les pairs ont une position conforme au droit applicable, ce qui n'est ni démontré ni discuté.

Nous en déduisons l'hypothèse H2 : l'augmentation du consensus social est simultanée à l'augmentation la conformité de la décision d'audit.

1.2 Une légitimation théorique de l'influence du consensus social

Etudier le consensus social dans un cadre limité aux pairs trouve sa justification dans la théorie du sens making de Goffman : « *Qu'un acteur contribue à l'interaction est une attente légitime de la part des autres acteurs ; ils peuvent ainsi connaître à l'avance les limites à l'intérieur desquelles l'acteur va vraisemblablement se comporter, et ils ont un droit moral d'attendre de lui qu'il se comporte comme on l'attend de lui, non par simple efficacité, mais parce qu'il sent qu'il s'agit d'une manière moralement désirable de se comporter.* » (Goffman 1988 : 194).

L'auditeur est intégré à une équipe d'audit dont les différents membres interagissent dans le but d'aboutir à un niveau de qualité des travaux. Les auditeurs sont soumis à un filtre de diffusion de leurs conclusions puisque les rapports sont produits, finalisés et signés par le commissaire aux comptes. Aussi, un CAC souhaitant atténuer l'impact de révélations d'écarts sur un client, a toute liberté de demander directement ou indirectement la modification de travaux intermédiaires. Il peut également choisir de ne pas mentionner certains résultats (Arnold et al 2001). La suppression des travaux peut alors être interprétée comme une défiance ou une sanction par l'auditeur.

En audit légal, le sens est alors donné par l'auditeur aux comportements et propos des pairs. Ceci implique que deux types d'éléments peuvent être interprétés par l'auditeur : des éléments explicites (volontairement transmis par les pairs) et des éléments implicites (involontairement transmis par les pairs). Mais dans tous les cas, seul l'auditeur donne le sens. Aussi, un comportement ou une communication des pairs peut être à l'origine d'un abaissement de la pertinence des travaux réalisés par l'auditeur, menant à un risque de non-qualité du rapport final (Herrbach 2001). En outre, des tests menés sur la discussion entre auditeurs ne permet pas de garantir une meilleure conformité de la décision. Les phénomènes d'échanges sur les questions non traitées par les procédures ne sont pas une garantie de consensus sur la bonne pratique et surtout ne prédisent pas une amélioration du comportement dans le sens de la conformité aux règles professionnelles (Pokémon 1992, Ponemon et al 1990).

L'auditeur n'est pas dans un environnement univoque et régie par les seules procédures. Les comportements des collègues et de la hiérarchie peuvent être utilisés comme référentiels professionnels. Ainsi ces pairs, peuvent représenter une pression sociale (Brief et al 1991). Izraeli (1988) montre que leur comportement est le meilleur facteur prédictif du comportement des managers, et que cela peut conduire à des actions «non éthiques», non souhaitées par l'organisation, voire en contradiction avec les valeurs propres de l'individu qui agit (Zey-Ferrell et al 1979). La hiérarchie est représentée par la ou les personnes ayant un pouvoir de sanction ou de rétribution sur l'auditeur. Selon la théorie de la responsabilité, le comportement de l'individu dépend de la sanction et de la récompense associées (Tetlock 1985). L'auditeur aura tendance à suivre les instructions de la hiérarchie pour augmenter la rétribution et diminuer les sanctions. Deux recherches sur des praticiens en marketing ont montré que les salariés sont sensibles aux comportements de la hiérarchie, cette dernière pouvant mener à une dégradation significative de la décision du salarié (Akaah et al 1989, Soutar, McNeil et Molster 1994).

Nous en déduisons l'hypothèse H3 : la conformité de la décision d'audit dépend de la perception des messages des pairs introduits dans le contexte de décision.

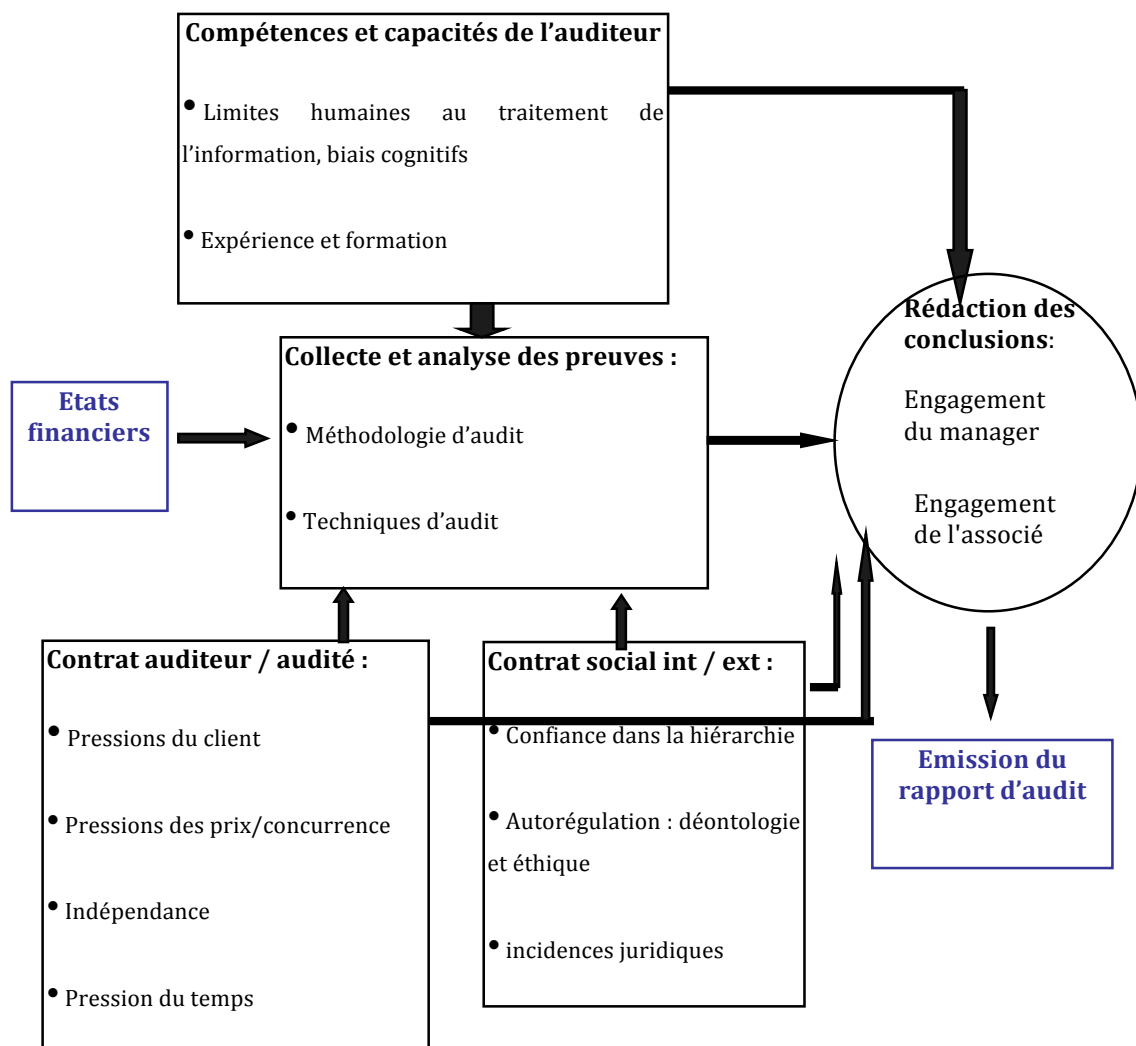
2. Le protocole de recherche

Le protocole de recherche a consisté en une quasi expérience, c'est-à-dire une expérience dont la constitution des groupes n'a pu être laissée au hasard.

2.1 Le choix des terrains

Deux populations ont été testées. Les auditeurs de commissariat aux comptes et les auditeurs de certification en aéronautique (Groupement pour la Sécurité de l'Aviation Civile : GSAC). Dans les deux cas nous avons affaire à des auditeurs de certification légale dans la mesure où les référentiels applicables sont légaux, et où la décision de certification ou de refus de certification se fait au nom d'une mission d'ordre public : garantir la fiabilité de l'information comptable ou garantir la qualité des aéronefs. La comparabilité est renforcée en utilisant la grille de lecture de Arnold et al (2001). Les auteurs utilisent un modèle identifiant les principaux facteurs pouvant dégrader la qualité de l'audit légal (Schéma N°1).

Schéma N°1 : facteurs influençant la qualité de l'audit (adapté de Arnold et al 2001).



La finalité des missions est identique, c'est-à-dire de garantir l'utilisateur de la fiabilité de l'information comptable (Shapiro 1987) ou de la fiabilité de l'aéronef (l'arrêté du 20 décembre 2005). Les responsabilités sont fonctionnellement identiques : une responsabilité civile professionnelle et une responsabilité pénale. Les moyens de contrôle interne et externe sont très proches : en interne, une organisation fondée sur des procédures strictes et des contrôles périodiques ; en externe, des organes de tutelle encadrent les organisations, les pratiques professionnelles et les conditions économiques de réalisation. Les deux professions font ou peuvent faire appel à des certifications qualité externes non obligatoires. La mise en œuvre des méthodes de collecte et d'analyse des preuves diffère sensiblement. En CAC, des seuils de significativité sont déterminés alors que ceux-ci ne sont pas définis au niveau du GSAC. Dans ce dernier cas, c'est l'auditeur qui statue sur la significativité de l'information. En revanche, dans les deux cas, le risque de non contrôle et le risque inhérent sont traités. La relation auditeur/audité est un point sensible de la comparaison. D'après Réitère et William (2004), il s'agit ici de l'indépendance au regard du client telle que nous l'avons abordée en introduction. Les pressions du client et la pression du temps sont identiques dans la mesure où les clients sont potentiellement demandeurs de dérogations ou de passe-droits et que les nécessités légales fixent des délais de réalisation des opérations de contrôle. En revanche, la pression du prix et de la concurrence diffère. En CAC, le marché libre génère une pression sur les prix. En aéronautique, le marché est monopolistique du point de vue du client qui ne voit qu'un seul organisme de certification. En revanche les acteurs de cet organisme sont en concurrence. La variable d'ajustement n'est pas le prix, mais le niveau de productivité. Aussi pouvons-nous considérer que la pression du marché est relativement similaire.

2.2 Constitution des groupes

Nous avons sélectionné des auditeurs des deux populations répondant aux conditions suivantes. Deux ans d'expérience en audit légal afin d'éviter des phénomènes de mimétisme liés à la très récente socialisation dans la profession (Van Vianen 1997). Pas d'associés ou de cadres dirigeants car ils sont eux-mêmes dépendants de la relation avec l'audité et cela risquerait d'introduire un biais d'analyse. En effet, les associés ont une responsabilité économique en complément de la responsabilité de bonne fin de la mission. Celle-ci peut influencer leur décision en complément des phénomènes éthiques que nous souhaitons étudier.

En aéronautique, la totalité de la population a été sollicitée. Au final, les groupes expérimentaux sont décrits dans le tableau N°1.

En CAC, les auditeurs sont issus de six cabinets indépendants de vingt à trois mille cinq cents salariés. Trois en région parisienne dont un des leaders mondiaux, trois en province.

Tableau N°1 : description des groupes expérimentaux

Métier	CAC	AERO	Total
Population contactée	72	79	151
Expérience non faite ou altérée	13	16	29
DIT non fait ou altéré	11	13	24
Total exploitable	48	50	98
Taux de réponse	67	63	64
Proportion de la population totale (%)	49	51	100

2.3 La collecte des données

Nous avons dans un premier temps administré le Defining Issues Test (Version 2 française) pour connaître le stade de Développement Moral Cognitif de chaque sujet expérimental. Les données ont été traitées par le laboratoire nord-américain détenteur des droits d'exploitation.

Dans un second temps, nous avons réalisé la quasi expérience avec un matériel adapté au métier de l'audit légal et spécifique à chaque groupe CAC et AERO.

Nous avons construit 15 scénarios techniques présentant systématiquement un écart d'audit au regard de la réglementation applicable. Pour le premier (S1) une situation présente un écart d'audit strictement juridique. Dans ce scénario il est supposé que l'auditeur expérimenté ne peut que connaître la réponse conforme au droit. Nous cherchons à identifier les écarts par rapport aux réponses à ce scénario S1 dans les 14 scénarios suivants. Les scénarios 2 à 15 ont été enrichis de données contextuelles faisant varier la nature des messages contextuels. Ces données contextuelles sont issues de la littérature en audit et en éthique. Parmi ces données, certaines sont des messages explicites de la hiérarchie et des pairs, en faveur ou en défaveur d'une décision conforme au droit. Leur qualification de favorable ou défavorable à la décision d'audit est issue des travaux empiriques pour chacun d'entre eux. Chaque combinaison introduite, comporte entre un et trois messages selon le plan suivant (Tableau N°2) :

Tableau N°2 : répartition des combinaisons de messages.

Scénario	Messages Implicites		Messages Explicites	
	Favorables	Défavorables	Favorables	Défavorables
S1				
S2	Consultation des dossiers archivés			
S3		Non réponse de la hiérarchie		
S4			Code de déontologie	
S5				Conseil d'un collègue
S6	Sanction juste		Soutien de la hiérarchie	
S7	Comportement de la hiérarchie			Demande de la hiérarchie
S8		Conséquence pour un pair	Discours de la hiérarchie	
S9		Comportement des pairs		Demande de la hiérarchie
S10	Comportement des pairs	Sanction injuste		
S11			Code de déontologie	Discours des pairs
S12	Comportement des pairs	Comportement de la hiérarchie	Discours des pairs	
S13	Communication institutionnelle	Conséquences pour salariés externes		Sanction juste
S14	Communication institutionnelle		Formation au code de déontologie	Discours des pairs
S15		Conséquences pour salariés externes	Sanction juste	Discours des pairs

Le matériel expérimental a fait l'objet de tests préalables auprès de six auditeurs de CAC et quatre auditeurs aéronautiques. Toute remarque a été intégrée dans le matériel respectif lorsqu'il ne relevait que de la terminologie spécifique à la profession ou dans les deux matériaux expérimentaux lorsqu'il s'agissait de compréhension pouvant agir sur les variables expérimentales. Les auditeurs ayant testé ont été exclus de la suite du protocole.

Nous avons donc un plan d'expérience 2x15 (2 populations x 15 combinaisons de messages contextuels) permettant de collecter 1470 observations de décision (15 scénarios x 98 individus).

Les conditions de passation de l'expérience étaient les suivantes :

Etape 1 : Accueil des participants

Etape 2 : vérification que le DIT a été renseigné par tous les participants présents et que ces derniers disposent de leur code anonyme

Etape 3 : explication des consignes puis distribution des supports (classeurs)

Etape 4 : lecture du scénario test et des questions associées

Etape 5 : réponse aux questions des participants liées aux consignes

Etape 6 : quasi expérience

- Chaque participant utilise le classeur fourni dans l'ordre indiqué
- Interdiction d'échanger entre les sujets
- Interdiction de revenir en arrière ou d'avancer dans les scénarios
- Interdiction de sortir avant que tous les sujets présents n'aient terminé

Etape 7 : récupération des supports

Etape 8 : explications de la recherche

2.4 Les biais expérimentaux

La passation de l'expérience s'est systématiquement déroulée dans des conditions équivalentes pour tous les auditeurs : protocole standardisé d'accueil des sujets expérimentaux, instructions de traitement standardisées, salle de réunion, isolement pendant toute la durée de l'expérience, non communication entre les sujets expérimentaux, interdiction de sortie, non-retour sur les scénarios déjà traités. Ceci doit permettre de neutraliser des effets de biais d'expérimentateur entre les différents groupes testés (de Single 2006 ; McGuigan 1971). Les autres biais expérimentaux tels l'effet de fatigue, de maturation, d'entraînement, d'ordre ou de désirabilité sociale (Campbell 1957, Campbell et Stanley 1966, Cook et Campbell 1979, Myers et al 2007, Sockel et al 2002) ont été, soit neutralisés par la méthode des contrebalancements partiels (l'ordre des scénarios a été changé selon quinze combinaisons prédéfinies) ou par la méthode des vignettes d'entraînement, soit identifiés et intégrés dans l'analyse des résultats.

2.5 Les variables

En complément des variables expérimentales (variables explicatives directes que sont les combinaisons de messages), nous avons introduit dans le dispositif expérimental le jugement de l'auditeur comme variable expliquée et plusieurs variables de contrôles dont le but est d'identifier des caractéristiques discriminantes entre les sujets expérimentaux (tableau N°3).

Tableau N°3 : variables de contrôle et dépendante

Code	Type de variable	Libellé	Définition	Mesure
AGE	Contrôle	Age	Age de l'auditeur	Echelle numérique ouverte
DIT	Contrôle	Defining Issues Test	Niveau de Développement Moral Cognitif	Echelle numérique de 0 à 95
EXP_METIER	Contrôle	Nombre d'années d'expérience dans le métier	Nombre d'années d'expérience dans le métier	Echelle numérique ouverte
JGT	Dépendante	Jugement	Jugement ou décision de l'auditeur	Echelle d'Osgood de 1 à 7
JGTP	Contrôle	Jugement estimé de la profession	Niveau d'accord estimé de la profession avec la décision prise par le héros du scénario	Echelle d'Osgood de 1 à 7

Le but final est donc d'identifier l'impact de variations de contexte sur la décision d'audit et le rôle joué par le consensus social. Chaque scénario présente un auditeur fictif lié à la profession du sujet expérimental prenant une décision d'audit dans le contexte contrôlé (voir deux exemples de scénarios en annexe 1 et annexe 2). Pour chaque scénario, nous avons questionné le sujet expérimental sur son jugement de la décision de l'auditeur fictif. Ensuite nous lui avons demandé comment les autres membres de la profession auraient jugé l'auditeur fictif. En croisant les deux réponses nous avons pu étudier la relation entre le consensus social et la conformité à la règle applicable.

3. Les résultats

La totalité des données recueillies ont été testées (tests de Kolmogorov-Smirnov, Skewness et Kurtosis) et permettent des traitements statistiques en raison de leur normalité.

Sous cette hypothèse de normalité, nous pouvons appliquer le test d'ANOVA (avec correction de Boferroni) afin de tester les différences de moyenne des variables entre les deux groupes (Tableau N°4).

Tableau N°4 : ANOVA

Variable	Libellé	ANOVA		
		Valeur F	Sig	CAC-AERO
AGE	Age	839,98	***	Oui
DIT	Defining Issues Test	179,85	***	Oui
EXP_METIER	Nombre d'années d'expérience dans le métier	34,89		Non
JGT	Jugement	138,37	***	Oui
JGTP	Jugement estimé de la profession	81,78	***	Oui

Avec *** = sig<0,001

Toutes les variables font apparaître des différences significatives de moyenne entre les auditeurs de CAC et les auditeurs AERO à l'exception de l'expérience métier.

3.1 Le stade de Développement Moral Cognitif

Le score moyen du DIT obtenu par chaque groupe est de 32,4 pour les CAC (écart type 10,9) et 28,5 pour les AERO (écart type 12,25). Ce score place les deux populations au même niveau conventionnel de Développement Moral Cognitif (DMC). Pour chaque groupe, une répartition des individus en fonction du Pscore dans chaque stade met en évidence une très forte proximité des deux populations (tableau N°5).

Tableau N°5 : répartition des réponses en fonction des groupes et des stades de DMC.

	DIT – Groupe CAC			DIT – Groupe AERO		
	Pré conventionnel [0;27[Conventionnel [27;41[Post conventionnel [41;95]	Pré conventionnel [0;27[Conventionnel [27;41[Post conventionnel [41;95]
Moyenne du Pscore	19,8	33,8	48,7	17,5	33,6	46,4
Effectif	17	19	12	23	18	9
% population	0,35	0,4	0,25	0,46	0,36	0,18

Les résultats pour les deux populations sont proches des études françaises précédentes. Le score obtenu en moyenne au DIT moyen en CAC était de 34,1 pour Prat dit Hauret (2003) et 31,96 en AERO pour Charpateau (2007).

En revanche le même DIT moyen nord-américain semble un peu plus élevé : 40,9 pour Lampe et Al (1992).

Le niveau de Développement Moral Cognitif mesuré par le DIT n'est pas corrélé à la décision d'audit (tableaux N°6 et 7), et ce, pour les deux populations étudiées (sig = non-significatif). L'hypothèse H1 n'est pas rejetée.

3.2 Le processus de décision

Une vérification préalable de conformité des décisions dans le scénario 1 (celui pour lequel il n'y a pas de contexte, et où la décision attendue est nécessairement conforme au droit) est faite en appliquant un test binomial bilatéral. Les réponses sur l'échelle de 1 à 7 ont été recodées en 0 = non conforme (soit les valeurs 1 à 5), et 1 = conforme (soit les valeurs 6 et 7). Le choix de regrouper les réponses 6 et 7 dans une catégorie conforme se justifie par le fait qu'il puisse y avoir un niveau marginal d'interprétation. Les tests montrent une satisfaction pour les deux groupes avec un niveau de conformité à 80%. Le scénario S1 représente donc bien sans ambiguïté possible, et pour les deux groupes un référentiel de situation d'écart d'audit, entre une règle de droit applicable à la situation et les constats réalisés lors de l'audit. Les réponses des 98 sujets expérimentaux à ce scénario représentent donc un échantillon témoin auquel il sera possible de comparer les réponses des autres scénarios (S2 à S15) dans lesquels les messages éthiques ont été introduits.

3.3 Le rôle du consensus social

Les corrélations (Tableaux N° 6 et N°7) entre décision d'audit (JGT) et perception de la décision prise par les pairs (JGTP) sont fortes dans les deux populations (CAC = 0,81*** ; AERO = 0,62***). Elle est cependant beaucoup plus marquée en commissariat aux comptes. Autrement dit, les auditeurs de CAC pensent plus généralement que leur décision est partagée par leurs pairs que les auditeurs AERO ne le pensent pour les leurs. L'hypothèse H2 est non rejetée.

Tableau N°6 : coefficients de corrélation pour CAC

	Libellé	DIT	JGT	JGTP	AGE	EXP_P
DIT	Défini Issues Test	1,000	ns	ns	ns	ns
JGT	Décision		1,000	0,812***	ns	ns
JGTP	Jugement estimé de la profession			1,000	ns	ns
AGE	Age				1,000	0,947***
EXP_METIER	Nombre d'années d'expérience dans le métier					1,000

Tableau N°7 : déficients de corrélation pour AERO

	Libellé	DIT	JGT	JGTP	AGE	EXP_P
DIT	Defining Issues Test	1,000	ns	ns	-0,130***	-0,215***
JGT	Décision		1,000	0,621***	0,104***	ns
JGTP	Jugement estimé de la profession			1,000	0,135***	ns
AGE	Age				1,000	0,506***
EXP_METIER	Nombre d'années d'expérience dans le métier					1,000

Nous avons appliqué le test de DUNNETT pour les deux groupes (tableaux N°8 et N°9), sur la variable dépendante JGT (Décision). Ce test, comparativement à l'ANOVA, permet de hiérarchiser les différences des moyennes entre les réponses, là où l'ANOVA teste uniquement l'existence de différences. L'échantillon témoin est la réponse au scénario S1 (scénario ne présentant aucun message contextuel, mais un écart d'audit flagrant).

Tableau N°8 : Test de DUNNETT pour le groupe AERO

	Messages Implicites		Messages Explicites		Comparaisons significatives au niveau 0,05, indiquées par ***.			
	Fav ^a	Défav ^b	Fav ^a	Défav ^b	Différence entre les moyennes	Simultané 95% Limites de confiance		
S1								
S7	1			1	-0,19	-infini	-0,07	***
S9		1		1	-0,13	-infini	-0,01	***
S13	1	1		1	-0,09	-infini	0,02	
S12	1	1	1		-0,08	-infini	0,02	
S14	1		1	1	-0,06	-infini	0,04	
S2	1				-0,06	-infini	0,05	
S11			1	1	-0,04	-infini	0,07	
S5				1	-0,03	-infini	0,08	
S8		1	1		-0,02	-infini	0,09	
S3		1			-0,01	-infini	0,10	
S4			1		-0,01	-infini	0,1	
S10	1	1			0,02	-infini	0,14	
S15		1	1	1	0,03	-infini	0,15	
S6	1		1		0,06	-infini	0,17	

Note a : « Fav » signifie que le message est identifié dans la littérature comme favorable à la conformité de la décision au droit applicable. Note b : « Défav » signifie que le message est identifié dans la littérature comme défavorable à la conformité de la décision au droit applicable.

Seuls les scénarios 7 et 9 ont un seuil de signification permettant d'expliquer une variation de moyenne du JGT par rapport au scénario 1 (scénario non contextualisé). Il y a donc une très faible variabilité du jugement de l'auditeur aéronautique en fonction des contextes de décision. Mais la faiblesse du pouvoir explicatif des résultats ne permet pas de juger du réel pouvoir d'influence des deux combinaisons de messages mises en œuvre.

Tableau N°9 : Test de DUNNETT pour le groupe CAC

	Messages Implicites		Messages Explicites		Comparaisons significatives au niveau 0,05, indiquées par ***.			
	Fav ^a	Défav ^b	Fav ^a	Défav ^b	Différence entre les moyennes	Simultané 95% Limites de confiance		
S1								
S5				1	-0,50	-infini	-0,38	***
S6	1		1		-0,39	-infini	-0,27	***
S7	1			1	-0,38	-infini	-0,25	***
S9		1		1	-0,36	-infini	-0,24	***
S14	1		1	1	-0,32	-infini	-0,2	***
S13	1	1		1	-0,31	-infini	-0,19	***
S15		1	1	1	-0,27	-infini	-0,15	***
S4			1		-0,15	-infini	-0,03	***
S3		1			-0,12	-infini	-0,01	***
S2	1				-0,07	-infini	0,04	
S12	1	1	1		-0,06	-infini	0,05	
S8		1	1		-0,06	-infini	0,05	
S11			1	1	-0,06	-infini	0,05	
S10	1	1			-0,05	-infini	0,06	

Note a : « Fav » signifie que le message est identifié dans la littérature comme favorable à la conformité de la décision au droit applicable. Note b : « Défav » signifie que le message est identifié dans la littérature comme défavorable à la conformité de la décision au droit applicable.

Nous constatons que les jugements des scénarios S5, S6, S7, S9, S14, S13, S15, S4 et S3 sont significativement différents du scénario S1. Les scénarios S4 et S3 ont un pouvoir explicatif très faible. En revanche, les autres scénarios significatifs présentent des variations fortes voire très fortes pour S5. Il existe un point commun à tous scénarios : ils sont élaborés avec des combinaisons de messages intégrant au moins un message explicite défavorable. Ce dernier est systématiquement issu des pairs (hiérarchie ou collègues). Le fait d'avoir mélangé des messages théoriquement favorables donne une information essentielle : la présence de messages favorables ne neutralise pas la présence de messages défavorables issus des pairs. Le scénario S6 présente un résultat paradoxal. Le message favorable identifié dans la littérature lié à la sanction jugée légitime d'un pair ne semble pas être interprété dans ce sens. Une explication peut se trouver dans le syndrome du survivant. Dans ce cas, la culpabilité ressentie peut produire une forme d'hostilité et de déloyauté envers l'organisation même si la

sanction est jugée légitime et juste (Bourque 1995) et ainsi mener à une forme de rupture du contrat psychologique (Guay 2002).

L'hypothèse H3 est non rejetée pour les auditeurs CAC et rejetée pour les auditeurs AERO.

4. Discussion

En mettant en situation de décision des auditeurs de certification légale en commissariat aux comptes et en aéronautique, nous cherchons à identifier leur sensibilité respective aux influences des pairs, c'est-à-dire des collègues et de la hiérarchie, sans nécessairement limiter cela aux paris au sein de l'organisation. Ainsi, la formulation de la question des pairs laisse au sujet expérimental la liberté de choisir son groupe professionnel de référence. Une série de situations successives combinant des éléments contextuels favorables ou défavorables à la conformité légale, et relevant ou non de l'influence théorique des pairs, nous a permis d'en mesurer l'impact sur la décision d'audit. Les fondements théoriques du DIT, visant à étudier l'attitude de l'individu face aux règles de vie sociale, s'appliquent pleinement à la profession d'auditeur légal, puisqu'il évalue la décision au regard de la règle applicable. Or les résultats de la mesure montrent deux éléments importants. Le premier est que le niveau moyen des auditeurs légaux, tant en CAC qu'en AERO, est cohérent avec les mesures antérieures. Il y a donc, chez les auditeurs légaux, une homogénéité de sensibilité aux règles applicables dans la société. Cette homogénéité inclut également les auditeurs légaux aéronautiques. En cela, il y a une démonstration de cohérence interne de l'outil de mesure. Certains critères professionnels amènent à une forme d'uniformisation de l'évaluation de la règle sociale générale. Le second est l'absence de relation entre le DIT et le niveau de conformité de la décision d'audit. Cela montre que l'outil est inadapté à la prédiction de comportements professionnels, même en environnement légal prégnant. Ceci peut s'expliquer par la séparation reconnue de l'attitude et du comportement (Aze 1988). Il apparaît que l'attitude, c'est-à-dire la disposition psychologique vis-à-vis d'un objet, d'une personne, d'une situation, ne peut être prédictive du comportement final que s'il a fait l'objet de nombreux et réguliers renforcements. Or le DIT, en mobilisant des situations privées ne peut faire l'objet d'une transposition, même avec des renforcements, dans le cadre professionnel (Wygant 1997). Ceci introduit également la contextualité de la décision. En effet, si l'individu était parfaitement cohérent avec son attitude, il n'y aurait pas de possibilité de l'infléchir au moment de prendre une décision. Les résultats sur la prise de décision influencée par les pairs prennent alors leur sens. Nous avons constaté, lors des expériences, que les auditeurs en CAC sont sensibles à leur environnement de décision. Nous avons également constaté que le comportement, ou le discours des pairs, est un élément essentiel de l'influence du contexte. Parallèlement, dans le domaine aéronautique, les pairs n'ont pas cette influence sur la décision. L'apparition d'une indépendance interne peut s'expliquer par le concept de climat éthique. Victor et Cullen (1988) montrent que le comportement est fortement influencé par le petit groupe social d'appartenance, ce qui est le cas de l'équipe d'audit. L'individu du petit groupe va alors se conformer aux valeurs véhiculées par le groupe. Ces valeurs sont institutionnalisées par la règle ou par la coutume. Mais elles peuvent aussi bien relever de la perception des conventions et mode de rétribution que des normes organisationnelles et des valeurs soutenant les salariés (Schneider et Reichers 1983). Nous pouvons dès lors expliquer la différence de comportement entre les deux populations étudiées. Les modalités de recrutement et de socialisation sont fondamentalement

différentes. Ainsi, en CAC, les auditeurs généralement recrutés en début de carrière (coefficient de corrélation âge/expérience métier 0,947*** pour les CAC et 0,506*** pour les AERO), passent par un très fort processus d'intégration sociale. Celui-ci est caractérisé par des périodes de formation aux méthodes, par une division très marquée du travail (affectation à des cycles et répartition des tâches). La conséquence peut en être une perte de la finalité réelle du travail de certification, et la seule prise en compte de la satisfaction de la hiérarchie. Sous un angle plus sociologique, le découpage en processus très spécialisés crée des individus experts juxtaposés, mais n'ayant plus la capacité de recul nécessaire à l'adaptation à un changement même brutal d'environnement (March 1981). La performance des auditeurs en commissariat aux comptes est sanctionnée par les conventions de rétribution et de promotion, c'est-à-dire jugée par les pairs et la hiérarchie. Ce phénomène n'existe pas ou peu dans le domaine aéronautique pour lesquels la bonne de la mission est indépendante du consentement hiérarchique. La variété des parcours, des anciennetés, des formations initiales et des âges pour le groupe AERO peut ainsi expliquer la possibilité d'affirmation d'un jugement individuel indépendamment des pairs.

Cette indépendance interne peut également trouver sa justification dans le concept de responsabilité individuelle. Au près de qui l'auditeur doit-il rendre des comptes ? Dans une organisation fortement taylorisée et une vision technique de l'emploi, l'auditeur s'en remet au jugement de sa hiérarchie et non à celle du client final (les parties prenantes du client contractuel).

4.1 Apports des résultats pour la recherche en audit.

La recherche menée vient renforcer les travaux sur l'indépendance de l'auditeur, en les complétant d'une dimension encore peu ou pas explorée. Ainsi le système de facteurs d'indépendance de Ben Saad et Lesage (2007) classe les facteurs au regard, soit de l'indépendance perçue, soit de l'indépendance réelle. Il semble désormais utile de séparer l'indépendance réelle, au regard des tiers du cabinet, de l'indépendance réelle interne. La méthode expérimentale présente un intérêt majeur de validité interne. Les extrapolations possibles sont souvent faibles, et les résultats servent généralement à affiner un modèle ou poser de nouvelles hypothèses de travail. Dans nos cas, il serait intéressant d'approfondir les résultats par une phase qualitative voire participante, mais également d'étudier les processus de socialisation en fonction des politiques de recrutement et de promotion dans les cabinets de CAC. Le modèle d'Arnold et al (2001) peut également être aménagé en modifiant la position de l'éthique. Les auteurs présentent l'éthique comme un facteur indépendant d'explication de la qualité de l'audit. Elle devrait désormais, dans leur modèle, être reliée au facteur de formation (phénomènes de renforcement de l'attitude), au facteur « méthodologie d'audit » (phénomène de taylorisation du travail) et au groupe de facteurs « rédaction des conclusions » (phénomène de consensus social).

4.2 Apports des résultats pour la pratique professionnelle

Les résultats peuvent avoir trois utilités distinctes. Dans un premier temps au sein de cabinets. Parce que la chaîne hiérarchique et le groupe social professionnel ne peuvent faire l'objet, a

priori, d'une parfaite certitude de conformité de décision (il ne s'agit pas ici d'un jugement de valeur, mais d'une position en termes d'analyse de risques largement étayée par les travaux en audit ou en psychologie du travail), un manager ou un associé peut, et quelle qu'en soit la raison, être amené à prendre des décisions en infraction avec les règles applicables dans le cadre de sa mission légale. Les programmes de formation et de communication des responsables d'équipes et des associés devraient appuyer sur le risque de mimétisme des auditeurs. Dans un second temps, les résultats ouvrent la voie à une réflexion sur le juste équilibre entre intégration forte assurant une bonne cohésion, un découpage fin des tâches permettant une productivité améliorée, et diversité de réflexion permettant un jugement professionnel efficace, tout en maintenant une cohérence et une cohésion du groupe professionnel. Dans un troisième temps, il serait vraisemblablement pertinent d'étudier dans quelle mesure une ouverture des recrutements à des formations hétérogènes et une diversification des cursus des auditeurs, permettraient d'améliorer le risque de dépendance interne. Mais cela entraînerait une augmentation du coût de production de l'audit en raison de l'augmentation des outils de contrôle interne. Les modalités de prise en charge de ce coût supplémentaire devraient faire l'objet d'une réflexion au sein des organes de régulation.

La qualité de l'audit est composée de la compétence et de l'indépendance (De Angelo 1981). Si un auditeur influent voit sa compétence décliner, il peut être amené à engager les autres membres de l'équipe dans un processus de décision erroné. Ce sont alors la compétence des autres auditeurs et leur indépendance interne, telle que nous l'avons montrée, qui permettront de maintenir le haut niveau de qualité de l'audit et d'indépendance réelle.

Bibliographie

Ajzen, I. (1988), *Attitudes, personality, and behavior*. Chicago: Dorsey.

Akaah, I.P., Riordan E.A. (1989). Judgments of Marketing Professionals About Ethical Issues in Marketing Research: A Replication and Extension. *Journal of Marketing Research* 26 (1): 112-120.

Arnold, V., Collier, P.A., Leech, S.A., Sutton, S.G. (2001). The impact of political pressure on novice decision makers: Are auditors qualified to make the going concern judgments? *Critical Perspectives on Accounting* 12(3): 323-338.

Ben Saad, E., Lesage, C. (2007). Des facteurs d'indépendance à un système d'indépendance : proposition d'une nouvelle grille d'analyse de l'indépendance de l'auditeur. 28 ème congrès annuel de l'Association Francophone de Comptabilité, Poitiers.

Bourque, J.-J. (1995). Le syndrome du survivant dans les organisations. *Gestion* 20(3).

Brief, A.P., Dukerich, J.M., Doran, L.I. (1991). Resolving ethical dilemmas in management: Experimental investigations of values, accountability, and choice. *Journal of Applied Psychology* 21(5): 380-396.

- Campbell, D.T. (1957). Factors relevant to the validity of experiments in social research. *Psychological Bulletin* 54: 297-312.
- Campbell, D.T., Stanley, J.T. (1966). *Experimental and quasi experimental designs for research*. Chicago: Rand McNally.
- Charpateau, O. (2007). Ethique de l'auditeur et capacité à révéler une erreur : comparaison des auditeurs financiers et opérationnels. 28ème congrès annuel de l'Association Francophone de Comptabilité, Poitiers.
- Cook, T.D., Campbell, D.T. (1979). *Quasi-experimentation: Design and analysis issues for field setting*. Boston: Houghton Mifflin.
- DeAngelo, L.E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting & Economics* 3(3) : 183-199.
- de Singly, F. (2006). *L'enquête et ses méthodes : le questionnaire*. Seconde édition: Armand Colin.
- Farmer, T.A., Rittenberg, L.E., Trompeter, G.M. (1987). An Investigation of the Impact of Economic and Organizational Factors on Auditor Independence. *Auditing* 7(1): 1.
- Goffman, E. (1988). *L'ordre et l'interaction. Les moments et les hommes*. Paris: Editions de Minuit
- Grégoire, f. (1967), *Les grandes doctrines de la morale*. 5 ed. Que sais-je ? Vol. 658. Paris: PUF.
- Guay, M. (2002). Etes-vous un survivant ? *Logistics* 6(6).
- Haut Comité du Commissariat aux Comptes (2005-a). Article 5 du code de déontologie. Décret no 2005-1412 du 16 novembre 2005, modifié par décret n° 2010-31 du 10 février 2010.
- Haut Comité du Commissariat aux Comptes (2005-b). Article 7 du code de déontologie. Décret no 2005-1412 du 16 novembre 2005, modifié par décret n° 2010-31 du 10 février 2010.
- Herrbach, O. (2001). Audit quality, auditor behaviour and the psychological contract. *The European Accounting Review* 10(4): 787–802.
- Izraeli, D. (1988). Ethical Beliefs and Behavior Among Managers: A Cross-Cultural Perspective. *Journal of Business Ethics* 7(4): 263-271.
- Jaffe, E.D., Pasternak, H. (2006). Moral intensity as a predictor of social responsibility. *Business Ethics: A European Review* 15(1): 53-63.
- Jones, T.M. (1991). Ethical decision making by individuals in organizations: an issue-contingent model. *Academy of Management Review* 16(2): 366-395.
- Kohlberg, L. et R. Kramer (1969), *Continuities and Discontinuities in Childhood and Adult Moral Development*: Human Development.

- Kohlberg, L. (1976), Moral stages and moralization: the cognitive developmental approach, in *Moral development and behavior*, Lickona, Editor: New York, 31-53.
- Lampe, J.C., Finn, D.W. (1992). A Model of Auditors' Ethical Decision Processes. *Auditing* 11: 33-59
- March, J. (1981). Footnotes to Organizational Change. *Administrative Science Quarterly* 26 : 563-577.
- McGuigan, F.J. (1971). The experimenter: A neglected stimulus object. In *The experimenter's dilemma* (ed, Jung, J.). Harper & Row: New York, 182-195.
- McMahon, J., Harvey, R. (2006). An Analysis of the Factor Structure of Jones' Moral Intensity Construct. *Journal of Business Ethics* 64(4): 381-404.
- Myers, A., Hansen, C.H. (2007). *Psychologie expérimentale*. Seconde édition française, 7ème américaine, Bruxelles: De Boeck.
- Piaget, J. (1928), La règle morale chez l'enfant. in *Zweiter Sommerkurs für Psychologie in Luzern*. Luzern: Fondation Jean Piaget pour recherches psychologiques et épistémologiques.
- Piaget, J. (1932), *Le jugement moral chez l'enfant*. Paris: Alcan
- Ponemon, L.A., Gabhart, D.R.L. (1990). Auditor independence judgments: A cognitive-developmental model and experimental evidence. *Contemporary Accounting Research* 7(1): 227-251.
- Ponemon, L.A. (1992). Auditor underreporting of time and moral reasoning: An experimental lab study. *Contemporary Accounting Research* 9(1): 171-189.
- Prat Dit Hauret C. (2003). L'indépendance du commissaires aux comptes : une analyse empirique fondée sur trois composantes psychologiques du comportement. *Comptabilité- Contrôle - Audit* Tome 9(2): 31-58.
- Reiter, S.A., Williams, P.F. (2004). The philosophy and rhetoric of auditor independence concepts. *Business Ethics Quarterly* 14(3): 355-376.
- Rest, J.R., Turiel, E., Kohlberg, L. (1969). Level of moral development as a determinant of preference and comprehension of moral judgments made by others. *Journal of Personality* 37(2): 225-252.
- Schatzberg, J.W., Sevcik, G.R., Shapiro, B.P., Thorne, L., Olusegun Wallace, R.S. (2005). A Reexamination of Behavior in Experimental Audit Markets: The Effects of Moral Reasoning and Economic Incentives on Auditor Reporting and Fees. *Contemporary Accounting Research* 22(1): 229-264.
- Schneider, B., Reichers A.E. (1983). On the etiology of climates. *Personnel Psychology* 36(1): 19-39.
- Shapiro, S.P. (1987). The Social Control of Impersonal Trust. *American Journal of Sociology* 93(3): 623-658.

- Sockel, P., Anceaux F. (2002). *La démarche expérimentale en psychologie*. Paris: in Press Editions.
- Soutar, G., McNeil M.M., Molster, C. (1994). The Impact of the Work Environment on Ethical Decision Making: Some Australian Evidence. *Journal of Business Ethics* 13(5): 327-339.
- Tetlock, P.E. (1985). Accountability: The Neglected Social Context of Judgment and Choice. *Research in Organizational Behavior* 7: 297-332.
- Thorne, L., Hartwick, J. (2001). The Directional Effects of Discussion on Auditors' Moral Reasoning. *Contemporary Accounting Research* 18(2): 337-361.
- Victor, B., Cullen, J.B. (1988). The Organizational Bases of Ethical Work Climates. *Administrative Science Quarterly* 33(1): 101-125.
- Van Vianen, A.E.M. (1997). Changes in Newcomers' Person-Climate Fit following the First Stage of Socialization. *International Journal of Selection and Assessment* 5(2): 101-114.
- Wygant, S. (1997). Moral Reasoning about Real-Life Dilemmas: Paradox in Research Using the Defining Issues Test. *Personality and Social Psychology Bulletin*. 23(10): 1022-1033
- Zey-Ferrell, M., Weaver, K.M., Ferrell, O.C. (1979). Predicting Unethical Behavior Among Marketing Practitioners. *Human Relations* 32(7): 557-569.

Annexe 1 : Exemple de scénario expérimental en CAC

Le cabinet de commissariat aux comptes, où travaille Monsieur OFRAIN depuis deux ans, vient d'obtenir le mandat d'une société de services aux entreprises à l'étranger. Les collègues auditeurs de Monsieur OFRAIN révèlent systématiquement dans leurs rapports tout écart constaté, même mineur. Monsieur OFRAIN termine l'analyse des risques et tout particulièrement la séparation des tâches au sein de l'entreprise. Il constate que la caisse d'espèces est manipulée et enregistrée en comptabilité par la même personne. En outre, aucune procédure de contrôle n'est prévue dans le recueil des procédures du client. Madame KOJOVA, auditrice dans la même équipe, lui suggère de retranscrire ses constatations. Parallèlement, Monsieur OFRAIN a eu l'occasion de voir son rapport modifié par sa hiérarchie afin de minimiser l'impact de constatations similaires faites lors de deux précédents audits. Les paiements en espèces sont relativement fréquents. Monsieur OFRAIN ne notifie pas ce fait dans son rapport.

Etes-vous d'accord avec la décision de Monsieur OFRAIN ?

Pas du tout								Totalement
D'accord	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 6	<input type="checkbox"/> 7	d'accord

Selon vous, quel serait l'avis de vos confrères (l'ensemble de la profession de CAC) ?

Pas du tout								Totalement
d'accord	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 6	<input type="checkbox"/> 7	d'accord

Annexe 2 : Exemple de scénario expérimental en AERO

Monsieur OFRAIN est inspecteur depuis deux ans au GSAC, au sein d'une très grosse Unité Opérationnelle. Les collègues de Monsieur OFRAIN notifient systématiquement tout écart constaté dans le Compte Rendu d'Intervention de Surveillance (CRIS). Lors d'un audit Part 21G d'un organisme fabricant des vérins de train d'atterrissage, portant sur les moyens de mesure, Monsieur OFRAIN, responsable de surveillance de l'organisme constate les éléments suivants :

- une clé dynamométrique disponible en atelier est hors validité,
- le PV d'étalonnage d'un manomètre est non visé.

Madame KOJOVA, auditrice dans la même équipe, lui suggère d'ouvrir un écart de niveau 2. Parallèlement, Monsieur OFRAIN a eu l'occasion de voir son rapport modifié par sa hiérarchie afin de minimiser l'impact de constations similaires faites lors de deux précédents audits.

Monsieur OFRAIN décide de faire une simple remarque sur les moyens de mesure.

Etes-vous d'accord avec la décision de Monsieur OFRAIN ?

Pas du tout d'accord	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 6	<input type="checkbox"/> 7	Totalement d'accord
-------------------------	----------------------------	----------------------------	----------------------------	----------------------------	----------------------------	----------------------------	----------------------------	------------------------

Selon vous, quel serait l'avis de vos confrères du GSAC ?

Pas du tout d'accord	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 6	<input type="checkbox"/> 7	Totalement d'accord
-------------------------	----------------------------	----------------------------	----------------------------	----------------------------	----------------------------	----------------------------	----------------------------	------------------------